

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



دانشگاه آزاد اسلامی  
واحد مرودشت

دانشکده علوم تربیتی و روانشناسی  
پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد (M. A)  
رشته حسابداری

عنوان :

بررسی ارتباط بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود

استاد راهنما:

دکتر قدرت اله طالب‌نیا

استاد مشاور:

دکتر ذبیح‌اله خانی

نگارش:

احسان شامحمدی

زمستان ۱۳۹۲



معاونت پژوهش و فن آوری

به نام خدا

مشور اخلاق پژوهش

بایاری از خداوند سبحان و اعتقاد به این که عالم محض خداست و بهاره ناظر بر اعمال انسان و به منظور پاس داشت مقام بلند دانش و پژوهش و نظر به اهمیت جایگاه دانشگاه در اعلائی فرهنگ و تمدن بشری، مادیان و اعضا هیئت علمی و احدهای دانشگاه آزاد اسلامی متعهد می گردیم اصول زیر را در انجام فعالیت های پژوهشی مد نظر قرار داده و

از آن تحظی نکنیم:

- ۱- اصل حقیقت جویی: تلاش در راستای پی جویی حقیقت و وفاداری به آن و دوری از هرگونه پنهان سازی حقیقت.
- ۲- اصل رعایت حقوق: التزام به رعایت کامل حقوق پژوهشگران و پژوهشگران (انسان، حیوان و نبات) و سایر صاحبان حق.
- ۳- اصل مالکیت مادی و معنوی: تعهد به رعایت کامل حقوق مادی و معنوی دانشگاه و کلیه بکاران پژوهش.
- ۴- اصل منافع ملی: تعهد به رعایت مصالح ملی و در نظر داشتن پیشبرد و توسعه کشور در کلیه مراحل پژوهش.
- ۵- اصل رعایت انصاف و امانت: تعهد به اجتناب از هرگونه جانب داری غیر علمی و حفاظت از اموال، تجهیزات و منابع در اختیار.
- ۶- اصل رازداری: تعهد به صیانت از اسرار و اطلاعات محرمانه افراد، سازمان ها و کشور و کلیه افراد و نهاد های مرتبط با تحقیق.
- ۷- اصل احترام: تعهد به رعایت حریم ها و حرمت ها در انجام تحقیقات و رعایت جانب تقد و خودداری از هرگونه حرمت شکنی.
- ۸- اصل ترویج: تعهد به رواج دانش و اشتهاء نتایج تحقیقات و انتقال آن به بکاران علمی و دانشجویان به غیر از مواردی که منع قانونی دارد.
- ۹- اصل برائت: التزام به برائت جویی از هرگونه رفتار غیر حرفه ای و اعلام موضع نسبت به کسانی که حوزه علم و پژوهش را به شائبه های غیر علمی می آلائند.



## معاونت پژوهش و فن آوری

به نام خدا

تعهد اصالت رساله یا پایان نامه تحصیلی

اینجانب احسان شامحمدی دانش آموخته مقطع کارشناسی ارشد در رشته حسابداری که در تاریخ ۱۳۹۲/۱۰/۱۹ از پایان نامه خود تحت عنوان " بررسی ارتباط بین دوره تصدی حسابر س و مدیریت

سود" با کسب نمره دفاع نموده ام بدینوسیله متعهد می شوم:

۱) این پایان نامه حاصل تحقیق و پژوهش انجام شده توسط اینجانب بوده و در مواردی که از دستاوردهای علمی و پژوهشی دیگران (اعم از پایان نامه، کتاب، مقاله و ...) استفاده نموده ام، مطابق ضوابط و رویه موجود، نام منبع مورد استفاده و سایر مشخصات آنرا در فهرست مربوطه ذکر و درج کرده ام.

۲) این پایان نامه قبلاً برای هیچ مدرک تحصیلی (هم سطح، پایین تر یا بالاتر) در سایر دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی ارائه نشده است.

۳) چنانچه بعد از فراغت از تحصیل، قصد استفاده و هرگونه بهره برداری اعم از چاپ کتاب، ثبت اختراع و ... از پایان نامه داشته باشم، از حوزه معاونت پژوهشی واحد مجوزهای مربوطه را اخذ نمایم.

۴) چنانچه در هر مقطع زمانی خلاف موارد فوق ثابت شود، عواقب ناشی از آن را می پذیرم و دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت مجاز است با اینجانب مطابق ضوابط و مقررات رفتار نموده و در صورت ابطال مدرک تحصیلی ام هیچگونه ادعایی نخواهم داشت.

نام و نام خانوادگی: احسان شامحمدی

تاریخ و امضاء



دانشگاه آزاد اسلامی  
واحد مرودشت

دانشکده علوم انسانی  
پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد (M. A)  
رشته حسابداری

عنوان :

بررسی ارتباط بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود

استاد راهنما:

دکتر قدرت اله طالب‌نیا

استاد مشاور:

دکتر ذبیح‌اله خانی

نگارش:

احسان شامحمدی

زمستان ۱۳۹۲



**صور تجلسه دفاع از پایان نامه کارشناسی ارشد (M.A)**

نام و نام خانوادگی دانشجو: احسان شامحمدی در تاریخ ۱۳۹۲/۱۰/۱۹ رشته: حسابداری  
از پایان نامه خود با عنوان: بررسی ارتباط بین دوره تصدی حسابرسان و مدیریت سود

با درجه و نمره دفاع نموده است.

نام و نام خانوادگی اعضای هیات داوری سمت امضاء اعضای هیات داوری

۱ - دکتر قدرت الله طالب نیا استاد راهنما

۲ - دکتر ذبیح الله خانی استاد مشاور

۳ - دکتر هاشم ولی پور استاد داور

مدیر/معاونت پژوهشی

مراتب فوق مورد تایید است .

مهر و امضاء

## سپاسگزاری

سپاس خدای را که گوهر هستی از وجودش شکل گرفت که او آفریننده جان و خرد است، اکنون که کاروان علم را منزلگهی است و با استعانت از الطاف کریمانه او موفق به پایان این رساله می‌شوم، برخود لازم می‌دانم از تمامی کسانی که مرا در به انجام رسانیدن این تحقیق یاری نمودند، تشکر نمایم.

از زحمات استاد راهنمای گرانقدر **جناب آقای دکتر قدرت اله طالب نیا** به خاطر رهنمودهای ارزنده و کمک‌های بی‌دریغ **جناب آقای دکتر ذبیح اله خانی** در طول انجام این تحقیق نهایت و همچنین از زحمات **جناب آقای دکتر هاشم ولی پور مدیر گروه محترم رشته حسابداری** سپاسگزاری را دارم. توفیق روزافزون و سلامتی را برای آنان از خداوند بزرگ مسئلت دارم.

احسان شامحمدی

زمستان ۱۳۹۲

تقدیم به:

روح پدر عزیزم

و مادرم

که خالصانه ترین عشق را بدرقه راه زندگی ام کرد سپید موی گشت تا سپید روی گردم.



## فهرست مطالب

صفحه

عنوان

۱.....چکیده

### فصل اول: کلیات تحقیق

- ۱-۱- مقدمه..... ۳
- ۲-۱- بیان مسأله..... ۴
- ۳-۱- اهمیت و ضرورت پژوهش..... ۶
- ۴-۱- کاربرد نتایج پژوهش..... ۷
- ۵-۱- هدف پژوهش..... ۷
- ۶-۱- فرضیه پژوهش و مبانی نظری آن..... ۷
- ۷-۱- قلمرو پژوهش..... ۱۰
- ۱-۷-۱- قلمرو مکانی..... ۱۰
- ۲-۷-۱- قلمرو زمانی..... ۱۰
- ۹-۱- تعریف واژه‌های و اصطلاحات..... ۱۱
- ۱۰-۱- ساختار پژوهش..... ۱۱

### فصل دوم: چارچوب نظری و پیشینه تحقیق

- ۱-۲- مقدمه..... ۱۳
- ۲-۲- سود و مدیریت سود..... ۱۳
- ۱-۲-۲- پیش‌بینی سود حسابداری..... ۱۵
- ۲-۲-۲- اهداف گزارشگری سود..... ۱۶
- ۳-۲-۲- تعاریف سود..... ۱۶
- ۴-۲-۲- نقاط ضعف سود حسابداری..... ۱۷
- ۵-۲-۲- نقاط قوت سود حسابداری..... ۱۸
- ۶-۲-۲- پیش‌بینی سود..... ۱۹

۲۱	۷-۲-۲- سودمندی در پیش‌بینی
۲۱	۸-۲-۲- تعداد دفعات پیش‌بینی سود توسط مدیران
۲۴	۹-۲-۲- بررسی و ارزیابی ادبیات تعریف مدیریت سود
۲۷	۱۰-۲-۲- مبانی نظری مدیریت سود
۳۲	۱۱-۲-۲- اجزای دستکاری سود
۴۲	۱۲-۲-۲- رویکردهای اندازه‌گیری مدیریت سود
۴۴	۱۳-۲-۲- کیفیت سود
۵۰	۱۴-۲-۲- ارتباط کیفیت سود و مدیریت سود
۵۰	۱۵-۲-۲- اندازه‌گیری مدیریت سود
۵۵	۳-۲- دوره تصدی حسابرِس و تغییر حسابرِس
۶۰	۴-۲- بررسی رابطه دوره تصدی حسابرِس و مدیریت سود
۶۳	۵-۲- پژوهش‌های داخلی
۶۶	۶-۲- پژوهش‌های خارجی

### فصل سوم روش اجرای پژوهش

۶۹	۱-۳- مقدمه
۶۹	۲-۳- نوع پژوهش
۷۰	۳-۳- اهداف پژوهش
۷۰	۴-۳- فرضیه‌های پژوهش
۷۱	۵-۳- قلمرو پژوهش
۷۱	۱-۵-۳- قلمرو مکانی
۷۱	۲-۵-۳- قلمرو زمانی
۷۱	۶-۳- جامعه آماری
۷۲	۷-۳- نمونه آماری و روش نمونه‌گیری
۷۳	۸-۳- نحوه جمع‌آوری داده‌ها
۷۳	۹-۳- محاسبه متغیرهای پژوهش
۷۳	۱-۹-۳- ارقام تعهدی اختیاری
۷۴	۲-۹-۳- متغیرهای کنترلی
۷۵	۱۰-۳- روش‌های آماری مورد استفاده در پژوهش

۷۵	۳-۱۰-۱- تحلیل رگرسیون
۷۶	۳-۱۰-۱-۱- فرضیه‌های مدل رگرسیون خطی کلاسیک
۸۰	۳-۱۰-۱-۲- آزمون t
۸۰	۳-۱۱- خلاصه فصل

### فصل چهارم نتایج آزمون فرضیه‌ها

۸۲	۴-۱- مقدمه
۸۲	۴-۲- تحلیل توصیفی
۸۴	۴-۳- روش‌های برآورد مدل
۸۴	۴-۳-۱- برآورد مدل پژوهش در حالت کلی (مدل شماره ۱)
۸۷	۴-۳-۲- برآورد مدل پژوهش در بین صنایع مختلف
۱۰۲	۴-۳-۳- مقایسه مدل‌های پژوهش در بین صنایع مختلف
۱۰۳	۴-۴- نتایج آزمون فرضیه‌ی پژوهش
۱۰۵	۴-۵- خلاصه فصل

### فصل پنجم نتیجه‌گیری و پیشنهادها

۱۰۷	۵-۱- مقدمه
۱۰۷	۵-۲- تحلیل نتایج آزمون فرضیه پژوهش
۱۰۹	۵-۳- نتیجه‌گیری
۱۱۰	۵-۴- محدودیت‌های پژوهش
۱۱۰	۵-۵- پیشنهاد کاربردی پژوهش
۱۱۱	۵-۶- پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی
۱۱۱	۵-۷- خلاصه فصل

### منابع و مأخذ

۱۱۲	الف) منابع فارسی
۱۱۴	ب) منابع لاتین
۱۲۲	پیوست‌ها

## فهرست جدول‌ها

عنوان	صفحه
جدول ۳-۱: نمونه انتخاب شده از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار.....	۷۲
جدول ۴-۱: متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آنها .....	۸۳
جدول ۴-۲: آماره‌های توصیفی پژوهش.....	۸۳
جدول ۴-۳: ماتریس همبستگی متغیرهای پژوهش در حالت کلی.....	۸۴
جدول ۴-۴: نتیجه برازش مدل رگرسیونی در حالت کلی.....	۸۵
جدول ۴-۵: طبقه بندی نمونه آماری بر اساس نوع صنعت.....	۸۷
جدول ۴-۶: ماتریس همبستگی متغیرهای پژوهش در صنعت ۱.....	۸۸
جدول ۴-۷: نتیجه برازش مدل رگرسیونی در صنعت ۱.....	۸۹
جدول ۴-۸: ماتریس همبستگی متغیرهای پژوهش در صنعت ۲.....	۹۰
جدول ۴-۹: نتیجه برازش مدل رگرسیونی در صنعت ۲.....	۹۱
جدول ۴-۱۰: ماتریس همبستگی متغیرهای پژوهش در صنعت ۳.....	۹۲
جدول ۴-۱۱: نتیجه برازش مدل رگرسیونی در صنعت ۳.....	۹۳
جدول ۴-۱۲: ماتریس همبستگی متغیرهای پژوهش در صنعت ۴.....	۹۴
جدول ۴-۱۳: نتیجه برازش مدل رگرسیونی در صنعت ۴.....	۹۵
جدول ۴-۱۴: ماتریس همبستگی متغیرهای پژوهش در صنعت ۵.....	۹۶
جدول ۴-۱۵: نتیجه برازش مدل رگرسیونی در صنعت ۵.....	۹۷
جدول ۴-۱۶: ماتریس همبستگی متغیرهای پژوهش در صنعت ۶.....	۹۸
جدول ۴-۱۷: نتیجه برازش مدل رگرسیونی در صنعت ۶.....	۹۹
جدول ۴-۱۸: ماتریس همبستگی متغیرهای پژوهش در صنعت ۷.....	۱۰۰
جدول ۴-۱۹: نتیجه برازش مدل رگرسیونی در صنعت ۷.....	۱۰۱
جدول ۴-۲۰: مقایسه مدل‌های پژوهش در بین صنایع مختلف.....	۱۰۲

## چکیده

حامیان تغییر حسابرسان بر این باورند که حضور طولانی مدت حسابرس در کنار صاحبکار استقلال و بی طرفی او را مخدوش می کند در مقابل، مخالفان تغییر اجباری حسابرس عقیده دیگری دارند. به اعتقاد آنها عوامل دیگری هست که حسابرسان را به حفظ استقلال وادار می کند. هدف اصلی این پژوهش بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود است. جهت بررسی مدیریت سود از اقلام تعهدی اختیاری استفاده گردید. اطلاعات مالی ۷۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در طی ۷ سال در بازه زمانی ۱۳۸۵-۱۳۹۱ استخراج گردید. با استفاده از آزمون رگرسیون فرضیه پژوهش مورد بررسی قرار گرفت. نتیجه این پژوهش حاکی از عدم وجود رابطه معنی دار بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود می باشد.

**واژگان کلیدی:** کیفیت حسابرسی، اقلام تعهدی اختیاری، مدیریت سود، چرخش حسابرس

# فصل اول

## کلیات پژوهش

## ۱-۱- مقدمه

مدیران به عنوان مسئول تهیه صورت‌های مالی با آگاهی کامل بر وضعیت مالی شرکت و با برخورداری از سطح آگاهی بیشتر نسبت به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، به طور بالقوه سعی دارند که تصویر واحد تجاری را مطلوب جلوه دهند. همچنین ممکن است دارایی‌ها و سرمایه واحد تجاری بیشتر از میزان واقعی گزارش گردد. نتیجه کلی این عملیات چنین خواهد بود که تصویر واحد تجاری بهتر از وضعیت واقعی به نظر رسد و انگیزه سرمایه‌گذاری افراد برون سازمانی در واحد تجاری افزایش یابد. مدیریت سود غالباً در مورد شرکت‌هایی رخ می‌دهد که مکانیزم‌های باکیفیتی برای حمایت از منافع سرمایه‌گذاران و کنترل رفتار فرصت‌طلبانه مدیران ندارند. از جمله این مکانیزم‌ها به منظور کاهش اثرات نمایندگی، انجام حسابرسی سالانه در واحدهای تجاری است. حسابرسی می‌تواند یکی از راه‌های جلوگیری و کاهش مدیریت سود باشد. زیرا اعتقاد بر این است، شرکت‌هایی که صورت‌های مالی حسابرسی شده ارائه کنند دارای محتوای اطلاعاتی و سود با کیفیت بیشتری هستند (کرمی و همکاران، ۱۳۸۸). دیدگاه‌های متفاوتی در ارتباط با حضور طولانی حسابرس و یا چرخش آن و پدیده مدیریت سود وجود دارد. این تحقیق به دنبال پاسخ به این سوال است که آیا بین دوره تصدی حسابرس و رفتار مدیریت سود رابطه معنی‌داری وجود دارد؟

در این فصل از تحقیق، ابتدا مسأله‌ی اصلی تحقیق، اهمیت و ضرورت آن مورد بحث قرار می‌گیرد. سپس توضیحاتی راجع به اهداف و فرضیه‌های تحقیق، کاربرد نتایج آن ارائه شده و در نهایت، این فصل با تعریف واژگان کلیدی به پایان خواهد رسید. در این فصل چارچوبی کلی از مسأله‌ی تحقیق ارائه شده است و در فصول بعدی چگونگی پاسخ دادن به این مسأله ارائه شده است.

## ۱-۲- بیان مسأله

در پی رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان و بروز نگرانی‌هایی در مورد توان اتکای صورت‌های مالی، انگشت اتهام به سوی حساب‌رسان نشانه رفته است تا جایی که عموماً از این وقایع به عنوان «شکست حسابرسی» یاد می‌شود. تلقی عموم این است که نبودن استقلال و کیفیت ضعیف حسابرسی موجب وقوع چنین وقایعی شده است (لی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷). این نگرانی‌ها در مورد استقلال حساب‌رسان، باعث شد کمیته‌های نظارتی مربوط به بورس‌های اوراق بهادار به فکر راه‌حل باشند؛ به عنوان مثال، کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، هیئت تدوین استانداردهای مربوط به استقلال را در سال ۲۰۰۰ تأسیس، و همچنین قوانین محدودکننده‌ای تدوین کرد که نوع خدماتی را که مؤسسات حسابرسی می‌توانند به صاحبکاران خود پیشنهاد کنند، تدوین نماید (کمیسیون اوراق بهادار آمریکا، ۲۰۰۰). علاوه بر این قانون چرخش اجباری حساب‌رسان و محدود کردن دوره تصدی آنها، در برخی کشورها تصویب شد؛ به عنوان مثال، می‌توان به تصویب قانون ساربینز-آکسلی در جولای ۲۰۰۲ اشاره کرد. بخش ۲۰۳ این قانون، مؤسسات حسابرسی را ملزم می‌کند شریکان و مدیران خود را بعد از ۵ سال پی در پی در کار حسابرسی برای یک صاحبکار، تغییر دهند. الزام سازمان بورس اوراق بهادار تهران به تغییر حسابرس شرکت‌ها، مسلماً ناشی از نگرانی دست‌اندرکاران و مسئولان بازار سرمایه در مورد استقلال، کیفیت حسابرسی و ... است. بنابر تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس مصوب ۱۳۸۶/۰۵/۰۸ شورای عالی بورس، مؤسسات حسابرسی مجاز نیستند بعد از گذشت ۵ سال، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت واحدی را بپذیرند (قانون بازار سرمایه). از سوی دیگر، حرفه حسابرسی ادعا می‌کند شواهدی مبنی بر کاهش استقلال حساب‌رسان وجود ندارد و پیامدهای این‌گونه قوانین محدودکننده، افزایش هزینه برای صاحبکاران و سرمایه‌گذاران است. از آنجایی که حساب‌رسان به عنوان کنترل‌کننده مدیریت سود صاحبکار مورد توجه هستند، با خدشه دار شدن استقلال آنها کنترل موثر بر مدیریت سود تضعیف می‌شود (لویت<sup>۲</sup>، ۱۹۹۸).

حامیان تغییر حساب‌رسان بر این باورند که حضور طولانی‌مدت حسابرس در کنار صاحبکار، موجب ایجاد تمایلاتی برای حفظ و رعایت نظر مدیریت صاحبکار می‌شود؛ وضعیتی که استقلال و

---

1. Li  
2. Levitt



بی طرفی او را مخدوش می‌کند (رجبی، ۱۳۸۵). همچنین آنها تمایل حساب‌برسان را به حفظ صاحبکار از طریق حمایت از او دلیل دیگری برای تصویب قوانین محدودکننده مطرح می‌کنند؛ چرا که حساب‌برس در سال‌های اولیه فعالیت برای صاحبکار جدید متحمل هزینه‌های اولیه‌ای می‌گردد که به منظور جبران آنها به حفظ صاحبکار خود تمایل دارد (دیویس و دیگران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰). در مقابل، مخالفان تغییر اجباری حساب‌برس عقیده دیگری دارند. به اعتقاد آنها عوامل دیگری هست که حساب‌برسان را به حفظ استقلال و ادار می‌کند؛ به عنوان مثال، تلاشی که حساب‌برسان در جهت حفظ اعتبار و شهرت به کار می‌گیرند و یا ترس احتمالی از طرح دعاوی حقوقی علیه آنها، ساختارهایی است که مانع رفتارهای نامناسب حساب‌برسان می‌شود. آنها معتقدند حساب‌برسان با گذشت زمان، شناخت بیشتری از فعالیت‌های صاحبکار به دست آورده و تجربه بیشتری کسب می‌کنند و به این ترتیب توانایی آنها در مورد مناسب بودن یا نبودن روش‌های حسابداری و گزارشگری افزایش می‌یابد. بنابراین رابطه طولانی مدت حساب‌برس و صاحبکار می‌تواند کیفیت حساب‌برسی را بهبود بخشد (چن و دیگران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۴). به اعتقاد آنها، تغییر حساب‌برس باعث خواهد شد اعتماد سرمایه‌گذاران به اتکاپذیری صورت‌های مالی کاهش و از این‌رو، اعتبار حساب‌برسی کاهش یابد. از سوس دیگر هزینه‌های حساب‌برسی، چه برای حساب‌برس و چه برای صاحبکار افزایش خواهد یافت.

در مورد استفاده از اقلام تعهدی اختیاری به منظور مدیریت سود، دیدگاه‌های متفاوتی وجود دارد که یکی از آنها بیان می‌کند که مدیران با استفاده از اقلام تعهدی اختیاری، ارزش شرکت را برای سرمایه‌گذاران بیشتر از واقع نشان می‌دهند که همان هموار سازی سود است، یعنی از طریق افزایش یا کاهش سود، سعی در هموار نمودن آن دارند. مدیریت سود غالباً در مورد شرکت‌هایی رخ می‌دهد که مکانیزم‌های باکیفیتی برای حمایت از منافع سرمایه‌گذاران و کنترل رفتار فرصت‌طلبانه مدیران ندارند. از جمله این مکانیزم‌ها به منظور کاهش اثرات نمایندگی، انجام حساب‌برسی سالانه در واحدهای تجاری است. حساب‌برسی سالانه واحد تجاری به منظور محدود کردن موارد با اهمیت ارائه نادرست سود و سایر اطلاعات مالی اجرا می‌شود. بنابراین می‌توان انتظار داشت که انجام حساب‌برسی، می‌تواند فرصت‌های مدیریت سود را کاهش داده و در نتیجه کیفیت سود و اطلاعات ارائه شده را افزایش دهد. مدیریت سود چتری برای فعالیت‌هایی است که بر سود حسابداری گزارش شده یا تفسیر آنها

---

1. Davis et al.  
2. Chen et al.

اثر می‌گذارد و شروع آن از تصمیمات حسابداران است که تا حدی سود اقتصادی نهفته را به واسطه انتخاب رویه حسابداری، در زمان تهیه گزارش‌های مالی مشخص می‌کند و پایان آن در فعالیت‌هایی است که بر تفسیر گزارش‌های دوره‌ای اثر می‌گذارد (باتلر و همکاران، ۲۰۰۴). اگر بدانیم به چه دلیل مدیریت سود اتفاق می‌افتد، در آن صورت قادر خواهیم بود آنرا کاهش دهیم. برخی از تقلب‌های حسابداری که در چندین سال اخیر رخ داده است، ما را به سوی شناخت بهتر تغییرات فاحش صنعت حسابداری و تغییرات گسترده قانون‌گذاری، هدایت می‌کند. لذا با توجه به مطالب فوق این سؤال مطرح می‌شود که آیا میان دوره تصدی حسابرس، و رفتار مدیریت سود در بورس اوراق بهادار تهران رابطه‌ای وجود دارد؟

### ۱-۳- اهمیت و ضرورت پژوهش

رابطه‌ی بلندمدت گروه حسابرسی با یک شرکت می‌تواند به دلیل آشنایی اعضای گروه و شریک حسابرسی با کارکنان و مدیریت شرکت، خطراتی برای استقلال داشته باشد. تکراری شدن کار هم از جمله عواملی است که ممکن است به طور ناخودآگاه باعث توجه کمتر به حوزه‌های مستعد تحریف شود و کیفیت کار را کاهش دهد. به همین دلیل چرخش کار در آیین رفتار حرفه‌ای پیش بینی شده است. از سوی دیگر چرخش اجباری، هزینه‌های قابل توجهی به همراه دارد. یکی از این هزینه‌ها، هزینه‌ی کسب شناخت توسط گروه حسابرسی است که با تغییر حسابرسان افزایش می‌یابد. عدم تسلط کافی گروه حسابرسی در سال‌های اول بر شرایط کار و صنعت می‌تواند به کیفیت کار لطمه بزند. در موسسات کوچک باید موسسه تغییر کند و هزینه‌ی این تغییر بخصوص در ایران به دلیل تعدد موسسات معتمد بورس بسیار سنگین است.

در سال‌های اخیر که از یک طرف، مبارزه با مفاسد اقتصادی به طور جدی مورد توجه جامعه و دولت مردان قرار گرفته و از طرف دیگر، اندازه و تعداد شرکت‌های سهامی عام و استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری در حال افزایش هستند. انتظار می‌رود حرفه حسابرسی همگام با انتظارات جامعه بر کیفیت کار خود بیفزاید. علاوه بر این شرکت‌های خصوصی، بخشی از اقتصاد ایران را تشکیل می‌دهند. با توجه به این که روند خصوصی سازی با اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی شتاب بیشتری گرفته است، لزوم حسابرسی با کیفیت صورت‌های مالی این شرکت‌ها برای پذیرش سهام آنها در بورس

---

1. Butler et al.

اوراق بهادار تهران ضروری به نظر می‌رسد. سرمایه گذاران هنگام استفاده از صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری در رابطه با سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌ها یا فروش سهام باید به پدیده‌ی مدیریت سود توجه نمایند. اتکا به سود هر سهم، بدون در نظر گرفتن اثرات احتمالی مدیریت سود می‌تواند دارای نتایج نامطلوبی باشد. شناخت پدیده‌ی مدیریت سود توسط سرمایه‌گذاران می‌تواند به درک بهتر مفهوم سود حسابداری، شناخت ویژگیها و محدودیت‌های آن، کمک نماید.

با توجه به مطالب فوق انجام تحقیقات در ارتباط با عوامل اثرگذار بر مدیریت سود از جمله چرخش حسابرسان حائز اهمیت و دارای ارزش می‌باشد.

## ۱-۴- کاربرد نتایج پژوهش

از نتایج این تحقیق دست‌اندرکاران بورس تهران و کلیه مؤسسات حسابرسی و سایر علاقمندان به حوزه حسابداری مالی و حسابرسی می‌توانند استفاده کنند.

## ۱-۵- هدف پژوهش

هدف از انجام این تحقیق کمک به درک عوامل اثرگذار بر مدیریت سود و همچنین ارتباط بین روابط حسابرس و صاحبکار در این خصوص می‌باشد. همچنین همانطور که قبلاً گفته شد، نگرانی دست‌اندرکاران و مسئولان بازار سرمایه در مورد استقلال، کیفیت حسابرسی و ... وجود دارد. بنابراین انجام تحقیق‌هایی که کمکی به حل مشکلات موجود در حوزه حسابرسی از جمله؛ محدودیت‌های قانونی ایجاد شده در ارتباط با حرفه حسابرسی، ضروری به نظر می‌رسد. هدف این تحقیق آن است که ارتباط بین دوره تصدی حسابرس بر رفتار مدیریت سود را مورد کاوش قرار دهد.

## ۱-۶- فرضیه پژوهش و مبانی نظری آن

حسابداری تعهدی، حق انتخاب قابل توجهی به مدیران در تعیین سود در دوره‌های زمانی متفاوت اعطاء می‌کند. در واقع تحت این نوع از سیستم حسابداری، مدیران کنترل چشمگیری بر زمان تشخیص برخی اقلام هزینه از جمله هزینه‌های تبلیغات و مخارج تحقیق و توسعه دارند. از سوی دیگر مدیران در سیستم حسابداری تعهدی، با گزینه‌های متفاوتی در مورد زمان تشخیص درآمدها نیز رو به رو هستند، از جمله تشخیص سریعتر درآمد از طریق انجام فروش‌های نسیه. این گونه عملکرد

از سوی مدیران در عبارتی ساده به عنوان «مدیریت سود» یاد می‌شود. دی جورج و همکاران (۱۹۹۹) مدیریت سود را به عنوان نوعی دستکاری مصنوعی سود توسط مدیریت جهت حصول به سطح مورد انتظار سود برای بعضی تصمیمات خاص (از جمله پیش‌بینی تحلیل‌گران و یا برآورد روند سودهای قبلی برای پیش‌بینی سودهای آتی) تعریف می‌کند. به نظر ایشان، در واقع انگیزه اصلی مدیریت سود، مدیریت تصور سرمایه‌گذاران در مورد واحد تجاری است (کرمی و بذرافشان، ۱۳۸۹).

یک عامل بنیادی در آزمون مدیریت سود در شرکت‌ها، تخمین عامل اختیار و اعمال نظر مدیران در تعیین سود است. بررسی ادبیات مبتنی بر مدیریت سود، بیان‌گر وجود رویکردهای متفاوت با شناسه‌ای مختلف در تخمین و اندازه‌گیری اختیار مدیریت در تعیین سود گزارش شده است. یکی از مهم‌ترین این رویکردها، مبتنی بر کاربرد اقلام تعهدی اختیاری به عنوان شاخصی برای تعیین و کشف مدیریت سود در واحدهای تجاری است. در این رویکرد، عقیده حاکم از آن است که اطلاعات موجود در وجوه نقد حاصل از عملیات، معیاری عینی‌تر برای ارزیابی عملکرد واقعی اقتصادی واحد تجاری است و از این رو کم‌تر می‌تواند مورد دستکاری مدیریت قرار گیرد. جونز در مدلی که سال ۱۹۹۱ برای بررسی مدیریت سود در واحدهای تجاری ارائه کرد، فرض کرد که اقلام تعهدی غیراختیاری در طول زمان ثابت هستند.<sup>۱</sup> در این مدل که سعی در تفکیک اقلام تعهدی اختیاری و غیراختیاری دارد، سعی شده است که تاثیر شرایط اقتصادی یک واحد تجاری بر اقلام تعهدی غیراختیاری را کنترل کند (کرمی و بذرافشان، ۱۳۸۹).

دستکاری سود اقدامات مدیریت برای رساندن سود گزارش شده به سطح مطلوب مورد نظر است. در صورتی که دستکاری سود از طریق بکارگیری اختیارات منطبق با استانداردها و قوانین صورت پذیرد و یا اینکه دستکاری سود از طریق تغییر ساختار فعالیت‌های شرکت انجام شود به گونه‌ای که ارزش شرکت تحت تأثیر نامطلوب قرار نگیرد، در این صورت مدیریت سود رخ داده است و در شرایطی که دستکاری سود با نقض استانداردها و تغییر ساختار فعالیت‌های شرکت (به گونه‌ای که ارزش شرکت کاهش یابد) صورت گیرد تقلب در گزارش سود رخ داده است. علی‌رغم تعریف‌های

---

۱. لازم به یادآوری است که اقلام تعهدی قابل تفکیک به دو جزء اختیاری و غیراختیاری هستند. در حالی که اقلام تعهدی غیراختیاری به واسطه مقررات، سازمان‌ها و دیگر عوامل خارجی محدود هستند، اقلام تعهدی اختیاری، قابل اعمال نظر توسط مدیریت هستند. بنابراین جزء اختیاری اقلام تعهدی به عنوان شاخصی در جهت کشف مدیریت سود در واحدهای تجاری، در مطالعات حسابداری به کار گرفته شده است.